



BDI

Bundesverband der
Deutschen Industrie e.V.



Steuerpolitik | Finanzpolitik | Position

Vorschläge für eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	5
Executive Summary.....	6
1. Niedrigbesteuerungsgrenze (§ 8 Abs. 3 S. 1 AStG) auf 15 Prozent absenken	6
2. Unsystematische Mehrfachbesteuerungen vermeiden	7
3. Hinzurechnungsbesteuerung an Steuerbelastung des Inlandfalls angleichen	7
Begründung und Ziel der Reformvorschläge	7
Verhältnis zur ATAD und Reformvorschläge im Einzelnen.....	9
I. Mindeststandards der ATAD und deutsches AStG.....	9
II. Spezifischer Reformbedarf bei der Hinzurechnungsbesteuerung.....	12
1. § 7 Abs. 1 AStG: Kriterium der Verbundenheit	12
2. § 7 Abs. 2 AStG: Zeitpunkt der Inländerbeherrschung.....	12
3. § 8 Abs. 1 AStG: Aktivitäts-/Passivitätskatalog.....	12
4. § 8 Abs. 3 AStG: Niedrigsteuersatz	17
5. § 10 Abs. 3 S. 4 AStG: Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags	19
6. §§ 10 Abs. 3, 21 Abs. 3 AStG: Ansatz der Wirtschaftsgüter bei erstmaliger Hinzurechnung	19
7. § 18 Abs. 3 AStG: Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen.....	20
Impressum.....	22



Vorwort

Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung ist dringend reformbedürftig. Dies ist kein neuer Befund; der Reformdruck hat sich jedoch durch die jüngeren Entwicklungen erhöht. Mit der Richtlinie (EU) 2016/1164 „zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts“ (Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)) haben sich die EU-Kommission und die Mitgliedstaaten auf Vorgaben für eine aus ihrer Sicht europataugliche Hinzurechnungsbesteuerung verständigt, die bis zum 31. Dezember 2018 in das nationale Recht der Mitgliedstaaten umzusetzen sind. Die bestehenden deutschen Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung sind bereits so strikt, dass sie die Vorgaben der ATAD schon heute weitgehend (über)erfüllen. Dies muss für den Gesetzgeber bedeuten, endlich umfassende Korrekturen an den §§ 7 - 14 AStG vorzunehmen. Es bedarf grundlegender Reformen, um die seit 1972 bestehende deutsche Hinzurechnungsbesteuerung an die Entwicklungen der globalen arbeitsteiligen und digitalisierten Wirtschaft anzupassen.

Der internationale Steuerwettbewerb verschärft sich, der Brexit und die angekündigte Steuerreform in den USA definieren neue Rahmenbedingungen für global tätige Unternehmen. Deutschland muss diesen Wettbewerb annehmen, um den Anschluss als Wirtschaftsstandort nicht zu verlieren. Hierzu zählt eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung, durch die Auslandssachverhalte nicht länger steuerlich höher belastet werden als reine Inlandssachverhalte. Eine solche Diskriminierung von grenzüberschreitenden Sachverhalten, die einer Übermaßbesteuerung gleichkommt, darf sich eine Exportnation wie Deutschland nicht leisten. Die anstehende Reform der Hinzurechnungsbesteuerung muss diesen Missstand beheben.

Dazu sollte die Niedrigbesteuerungsgrenze im AStG auf den deutschen Körperschaftsteuersatz von 15 Prozent gesenkt und die Tatbestände und Rechtsfolgen so reformiert werden, dass eine Mehrfacherfassung vermieden wird. Diese und weitere wesentliche Reformvorschläge sind in der vorliegenden Broschüre zusammengefasst: Die vorangestellte „Executive Summary“ konzentriert sich dabei darauf, die Punkte zu benennen, die aus Sicht der deutschen Industrie notwendig sind, um erhebliche nachteilige Steuerfolgen und damit Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, die über das Maß einer Angleichung an das deutsche Steuerniveau hinausgehen. Der zweite Abschnitt geht auf die Einhaltung des Mindeststandards der ATAD durch das deutsche AStG insbesondere hinsichtlich der Erfassung von Dividenden ein. Letztlich werden die erforderlichen, wesentlichen Reformaspekte in einem höheren Detailgrad angesprochen.

Der BDI leistet damit einen Beitrag zur Reformdiskussion rund um die Hinzurechnungsbesteuerung und ruft den Gesetzgeber und die Verwaltung zu zielorientiertem und maßvollem Handeln auf.

Berlin, im April 2017



Bernd-Peter Bier
Global Head Accounting & Taxes, Bayer AG
und Vorsitzender des BDI-Arbeitskreises Internationale Steuerfragen

Executive Summary

Das primäre Ziel der Reform des deutschen AStG sollte sein, dass auch im Fall der Hinzurechnungsbesteuerung keine höhere Besteuerung des Auslands- gegenüber dem vergleichbaren Inlandsfall angeordnet wird. Es sollte mithin eine unsystematische Übermaßbesteuerung vermieden werden. Hierzu sind verschiedene Maßnahmen notwendig.

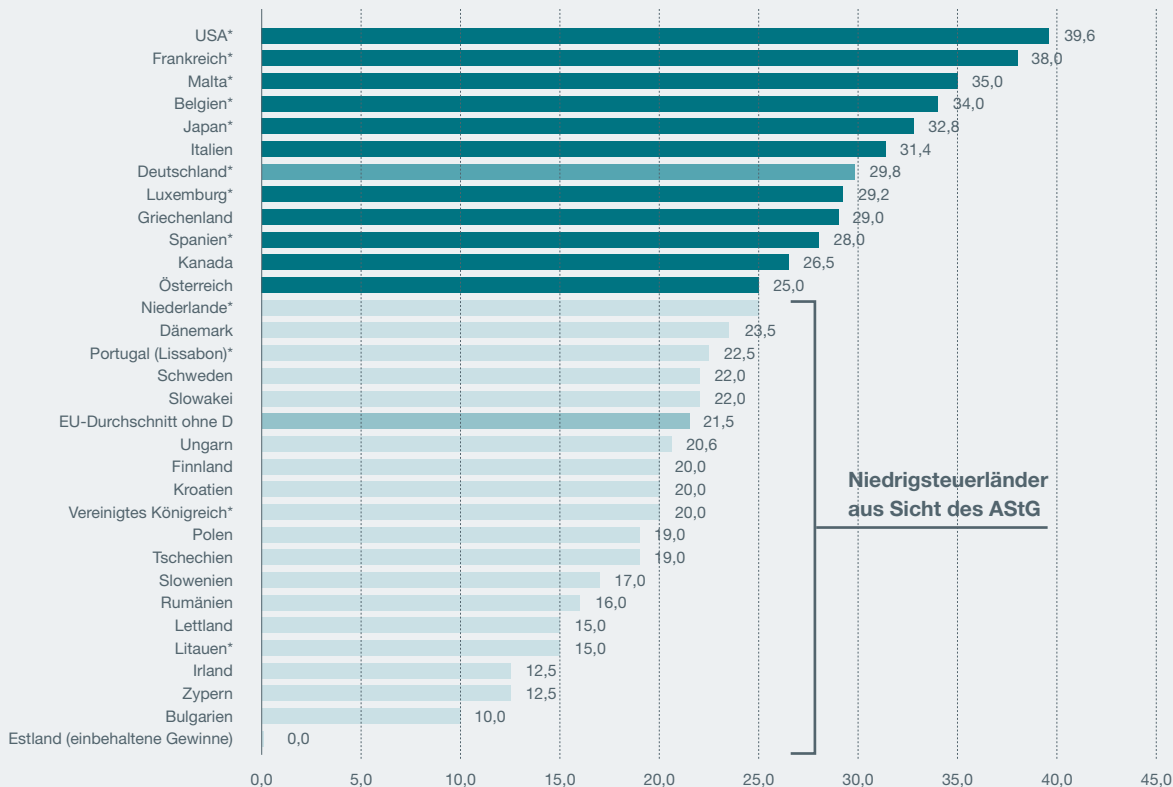
1. Niedrigbesteuerungsgrenze (§ 8 Abs. 3 S. 1 AStG) auf 15 Prozent absenken

Unter Berücksichtigung der – systemwidrigen – Einführung der Gewerbesteuerpflicht für Hinzurechnungs-

beträge durch das „BEPS-Umsetzungsgesetz“ vom 23. Dezember 2016 ist eine systematische Höherbesteuerung als im Inland festzustellen, wenn die ausländische Steuer weniger als 25 Prozent aber mehr als 15 Prozent beträgt. Dies beruht auf der nicht vorhandenen Möglichkeit, ausländische Steuern auf die inländische Gewerbesteuer anzurechnen. Folglich sollte die Niedrigbesteuerungsgrenze an den KSt-Satz angelehnt sein, damit eine vollständige Steueranrechnung durch § 12 AStG i. V. m. § 26 KStG ermöglicht wird und so eine Übermaßbesteuerung vermieden werden kann.

„Niedrigsteuerländer“ innerhalb der EU überwiegen

Tarifliche Belastung von Kapitalgesellschaften 2015 in Prozent des Gewinns



*Diese Staaten wenden ermäßigte Tarifeingangssätze oder weitere andere Sondersätze an.

2. Unsystematische Mehrfachbesteuerungen vermeiden

a) Die Definition von aktiven Einkünften, die gem. § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG Dividenden – einschränkungslos – mit einschließt, vermeidet eine Mehrfachbesteuerung in mehrstufigen Konzernstrukturen („Kaskadeneffekte“). Überdies werden passive Einkunftsquellen in tiefergegliederten Konzernstrukturen durch die „übertragende Hinzurechnungsbesteuerung“ gem. § 14 AStG bei der im Inland ansässigen Muttergesellschaft erfasst, womit einer Einkünfterverlagerung aus Deutschland heraus in das niedrig besteuerte Ausland entgegengewirkt wird.

Der gleiche Grundgedanke gilt wirtschaftlich auch für Umwandlungsfälle gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG. Diese können technisch entweder eine Ausschüttung oder eine Anteilsveräußerung darstellen; es wird jedoch wegen der Fortführung des unternehmerischen Engagements in anderer Rechtsform kein Markteinkommen realisiert. Passive Einkünfte werden auch hier – wenn auch zeitversetzt – ohnehin direkt oder durch die übertragende Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 14 AStG erfasst, so dass auch hier eine – einschränkungslose – Behandlung als aktive Einkünfte erfolgen sollte. Anderenfalls sind unsystematische Mehrfachbesteuerungen unvermeidlich.

Entsprechendes gilt auch für Einkünfte aus Beteiligungsverkäufen innerhalb verbundener Unternehmen, die ebenfalls in § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG als – einschränkungslos – aktive Einkünfte behandelt werden sollten.

b) Die überschießende Wirkung der sogenannten Mitwirkungstatbestände (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 AStG) sollte beseitigt werden. Die Mitwirkungstatbestände führen dazu, dass aus Verrechnungspreissicht fremdvergleichsüblich in der ausländischen Gesellschaft angefallene und dort besteuerte Gewinne zusätzlich der deutschen Besteuerung unterworfen werden. Die Mitwirkungstatbestände stammen aus dem Jahr 1972 und hatten ihre ursprüngliche Berechtigung darin, dass die Finanzbehörden weder in Deutschland noch international in der Lage waren, effektive Verrechnungspreiskorrekturen vorzunehmen. Vor dem Hintergrund der heute in internationalen Unternehmen gelebten Aufgabenteilung einerseits und der effektiven Gewinnabgrenzung über Verrechnungspreise (§ 1 AStG) und die diese begleitenden Dokumentationspflichten andererseits, haben die Mitwirkungstatbestände ihre Berechtigung verloren. Im Gegenteil: Sie setzen aus Sicht des deutschen Fiskus den

nachteiligen Anreiz, vermehrt Funktionen auf ausländische Gesellschaften zu verlagern. Die Anknüpfung einer Hinzurechnungsbesteuerung an eine schädliche Mitwirkung sollte daher aufgegeben werden.

3. Hinzurechnungsbesteuerung an Steuerbelastung des Inlandfalls angleichen

Die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage – also des Hinzurechnungsbetrages – sollte im Wesentlichen an die Vorschriften angeglichen werden, die sich ergeben, wenn der Sachverhalt im Inland verwirklicht würde. Insbesondere die Berücksichtigung von Steuern nach § 10 Abs. 1 S. 2 AStG und die Ausschlüsse der Steuerbefreiungen bzw. -aufschübe in § 10 Abs. 3 S. 4 AStG sollten reformiert und an die vergleichbare inländische Besteuerung angepasst werden. Eine Höherbesteuerung von Auslandssachverhalten im Vergleich zu Inlandssachverhalten muss vermieden werden.

Begründung und Ziel der Reformvorschläge: Höherbelastung von Auslands- gegenüber reinen Inlandssachverhalten vermeiden

Die genannten Reformvorschläge lassen den Kern des AStG, nämlich sogenannte passive Einkünfte im niedrig besteuerten Ausland bei Inländerbeherrschung durch die Hinzurechnungsbesteuerung auch in Deutschland zu erfassen, unberührt. Die Reformvorschläge zielen darauf ab, dass unsystematische Höher- oder Mehrfachbesteuerungen vermieden werden. Diese Probleme müssen innerhalb des AStG gelöst werden. Dies beruht im Wesentlichen darauf, dass das deutsche Steuerrecht kein Anrechnungssystem (§§ 12 AStG, 26 KStG, 34 EStG) hat, das die vollständige Anrechnung ausländischer Steuern im Inland in den Fallgruppen des AStG ermöglicht. Es gibt weder eine Anrechnung auf die deutsche Gewerbesteuer (die deshalb international nicht tauglich ist und im Übrigen auch nur Inlandsbetriebsstätten systematisch erfassen will, vgl. BFH-Urteil vom 11. März 2015 – I R 10/14, IStR 2015, 444), noch gibt es eine indirekte Anrechnung, die andere Länder zur Bewältigung der Probleme in mehrstufigen Konzernstrukturen vorsehen, noch ist wegen der per country und per year Limitation (enge Ausnahme in § 11 AStG) eine zeitraumübergreifende Anrechnung möglich. Aus diesem Zusammenspiel resultiert in zahlreichen Fällen eine Höherbelastung von Auslands- gegenüber reinen Inlandssachverhalten, die den Charakter einer Strafbesteuerung annimmt. Das AStG wirkt systematisch diskriminierend.

Die anstehende Reform der Hinzurechnungsbesteuerung muss diesen Missstand beheben.

Mit den hier vorgeschlagenen Reformansätzen wird eine Angleichung an das deutsche Steuerniveau erreicht, dieses aber – wie dargestellt – nicht überschritten. Dies entspricht auch der Konzeption der ATAD (Anti Tax Avoidance Directive) vom 12. Juli 2016, die bis spätestens 31. Dezember 2018 in deutsches Recht umzusetzen ist. Art. 8 Abs. 1 ATAD sieht für die Hinzurechnungseinkünfte nach Art. 7 Abs. 2 a) ATAD vor, dass die einzubeziehenden Einkünfte in die Steuerbemessungsgrundlage des (inländischen) Steuerpflichtigen so einzubeziehen sind, wie nach den Körperschaftsteuervorschriften des Mitgliedstaates (Ansässigkeitsstaat des herrschenden Unternehmens). Es wird folglich auf die inländische Effektivbesteuerung abgestellt, was der oben vorgeschlagenen Konzeption entspricht. Dies entspricht auch dem Kern der Vorschläge der OECD im BEPS-Projekt (Aktionspunkt 3). Dabei setzt die ATAD auf der Tatbestandsseite für die Hinzurechnungsbesteuerung lediglich Mindeststandards, die vom nationalen Gesetzgeber nicht willkürlich, jedoch „zur Wahrung eines höheren Maßes an Schutz der inländischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage“ überschritten werden können. Wenn aber die Rechtsfolgen des AStG in wesentlichen Fällen eine Höherbesteuerung im Vergleich zum Inlandsfall vorschreiben, wie dies – unter nun erfolgter Einbeziehung der Gewerbesteuer – der Fall ist, liegt insoweit eine bewusste Diskriminierung des Auslandsengagements vor. Diese ist gemessen am Maßstab der EU-Primärfreiheiten, die durch sekundäres Gemeinschaftsrecht nicht überschrieben werden können (vgl. dazu Linn, IStR 2016, 645 (646)), nicht zulässig. Dementsprechend sind die in

der ATAD (Artikel 8) geregelten Rechtsfolgen bei Vorliegen eines Hinzurechnungstatbestandes nicht als „Mindestschutzniveau“ zu verstehen. Den Mitgliedstaaten sind schärfere Rechtsfolgen im Sinne einer Strafbesteuerung demgegenüber verwehrt.

Im Einklang hiermit ist zu bedenken, dass Art. 8 Abs. 7 ATAD eine vollständige Anrechnung (bzw. den Abzug) der im Ausland entrichteten Steuer von der inländischen Steuerschuld vorsieht und auch damit eine Überbesteuerung vermeiden will. Da das deutsche Anrechnungssystem hierzu – wie dargestellt – nicht tauglich ist, kann auch hier keine Harmonisierung mit dem Inlandsfall erreicht werden. Auch diesbezüglich wirkt das AStG diskriminierend.

Die Lösung besteht darin, die Niedrigbesteuerungsgrenze auf zumindest 15 Prozent abzusenken und die Tatbestände und Rechtsfolgen so zu reformieren, dass eine Mehrfacherfassung vermieden wird. Die unterbreiteten Reformvorschläge dienen damit auch der Harmonisierung innerhalb der EU, weil damit die Rechtsfolgen der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung weitgehend den Anforderungen gerecht werden, die die EU-Kommission für eine aus ihrer Sicht europataugliche Hinzurechnungsbesteuerung vorschlägt.

Spätestens nach Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens zur Reform der Hinzurechnungsbesteuerung bedarf es zudem dringend des Erlasses von konkretisierenden Verwaltungsanweisungen, um die bestehende Rechtsunsicherheit bei vielen Detailfragen in der Praxis zu beheben.

Verhältnis zur ATAD und Reformvorschläge im Einzelnen

I. Mindeststandards der ATAD und deutsches AStG

Gemäß Art. 3 ATAD sind die Vorgaben der Richtlinie im Sinne eines Mindestschutzniveaus mit Blick auf die nationalen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen zu verstehen. Bei einer Prüfung dahingehend, ob die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung dem Mindeststandard der ATAD entspricht, ist insbesondere mit Blick auf die Erfassung von Dividenden als passive Einkünfte (Art. 7 Abs. 2 a) ATAD), die im Gegensatz dazu im deutschen AStG als aktiv behandelt werden¹, Folgendes anzumerken:

Vorgaben der ATAD insbesondere zur Behandlung von Dividenden

Die ATAD enthält zwei Alternativvorschläge, die den Mindeststandards gleichermaßen gerecht werden. Entweder, es wird ein Katalog möglicher passiver Einkunftsarten (Dividenden, Lizenzen, Zinsen etc.) definiert, die typischerweise mit sog. mobilen Einkünften verbunden sind. In diesem Zusammenhang kann – wegen der Vereinbarkeit mit den EU-Primärfreiheiten – der Entlastungsbeweis (wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit – Art. 7 Abs. 2 a) ATAD) geführt werden. Oder es wird alternativ ein genereller Missbrauchstatbestand definiert (Art. 7 Abs. 2 b) ATAD), wobei naturgemäß kein Entlastungsbeweis möglich ist.

Das deutsche AStG geht aktuell weder den einen noch den anderen Weg, sondern definiert unschädliche aktive Einkünfte. Im weiteren Sinne kann man dies als Missbrauchstypisierungsvorschriften ansehen, die effektiver wirken als eine allgemeine Missbrauchsklausel der ATAD. Im Zusammenwirken mit der Einkünftekorrekturnorm des § 1 AStG wird man davon ausgehen dürfen, dass diese deutsche Konzeption der Abgrenzung von aktiven und passiven und somit latent der Hinzurechnung unterliegenden Einkünften grundsätzlich den Mindeststandards der ATAD entspricht. In Richtung einer Verschärfung (Dividenden als passive Einkünfte) besteht somit bereits allein aus diesem Grund kein Handlungsbedarf.

Grundüberlegungen der ATAD

Im Übrigen beruht die ATAD auf Grundüberlegungen, die ohnehin nur schwer mit dem deutschen Steuersystem vereinbar sind. Die EU-Kommission hält die Hinzurechnungsbesteuerung für ein Problem der Körperschaftsteuer (vgl. Art. 8 Abs. 1 und 7 ATAD). Die deutsche

Gewerbsteuer wird damit komplett ausgeblendet. Die EU-Kommission geht davon aus, dass in Bezug auf die gezahlte ausländische Steuer eine vollständige Entlastung durch Anrechnung gewährleistet werden kann.

Dies ist, wie dargestellt, hinsichtlich der deutschen Anrechnungsvorschriften und in Bezug auf die übertragende Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 14 AStG nicht der Fall. Bei einer Erfassung der Dividenden als passiv wäre eine Einbeziehung in das deutsche Recht nahezu undenkbar bzw. würde zu erheblichen systematischen Verwerfungen führen: Dies würde eine komplette Reform der übertragenden Hinzurechnungsbesteuerung, der Anrechnungsvorschriften unter Einbezug mittelbarer Anrechnung und die Einbeziehung der Gewerbesteuer voraussetzen. Vereinfacht ausgedrückt sieht das deutsche Steuersystem eine Lösung dieser umfangreichen Probleme nicht vor.

Vereinbarkeit mit Rechtsprechung des EuGH/ EU-Rechtskompatibilität

Im Übrigen kann sekundäres Gemeinschaftsrecht primäres Gemeinschaftsrecht und die für den Bereich von CFC-Rules geltenden Aussagen des Cadbury-Schwepes-Urteils des EuGH, das keine hohen Anforderungen an den Entlastungsbeweis stellt, nicht aushebeln, weshalb die ATAD selbst schon nicht bedenkenfrei ist.

Fazit: AStG (über)erfüllt Anforderung der ATAD an Mindeststandards

Neben diesen systematischen Erwägungen besteht zudem, wie dargestellt, keine Notwendigkeit, den Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG in Richtung einer Verschärfung zu überarbeiten, da die bestehenden deutschen Regelungen zum Nachteil der Unternehmen in Deutschland bereits weit über das von der ATAD vorgegebene Mindestschutzniveau hinausgehen.

Im Übrigen wird insbesondere im Hinblick auf die Behandlung der Dividenden auf die unten aufgeführten europarechtlichen Aspekte (Einzelausführungen zu § 8 Abs. 1 Nr. 8-10 AStG) hingewiesen.

Ferner gelten die Gründe, die 2001 für die Einführung des § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG (Dividenden als aktive Einkünfte) angeführt wurden, auch heute noch unverändert fort.

¹ Bei Zinsen (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG) und Lizenzen (§ 8 Abs. 1 Nr. 6 a) AStG) ist demgegenüber ohnehin bereits nach geltendem Recht keine große Abweichung festzustellen.





II. Spezifischer Reformbedarf bei der Hinzurechnungsbesteuerung

1. § 7 Abs. 1 AStG: Kriterium der Verbundenheit

Problemdarstellung: Berücksichtigung unabhängiger Dritter bei Beteiligungsschwelle

Nach § 7 Abs. 1 AStG werden die Voraussetzungen für die Auslösung der Hinzurechnungsbesteuerung u. a. dann erfüllt, wenn unbeschränkt Steuerpflichtige an der ausländischen Zwischengesellschaft zu mehr als der Hälfte beteiligt sind. Die Wahl des Plurals bedeutet, dass völlig voneinander unabhängige Dritte, die unbeschränkt steuerpflichtig und in der Zusammenschau zu über 50 Prozent an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, gemeinsam die Hinzurechnungsbesteuerung auslösen (sofern alle anderen Voraussetzungen ebenfalls erfüllt sind). In der Konsequenz sind Unternehmen gezwungen, jede Konzernstufe auf potenziell schädliche gemeinschaftliche Beteiligungen mit anderen, unverbundenen unbeschränkt steuerpflichtigen Unternehmen zu überprüfen. Dies ist bei strategischen Beteiligungen zumeist zwar grundsätzlich möglich, jedoch mit einem erheblichen Compliance-Aufwand verbunden. Im Fall von Streubesitzbeteiligungen dürfte eine Überprüfung einer etwaigen Beteiligung von über 50 Prozent von unbeschränkt Steuerpflichtigen an der ausländischen Zwischengesellschaft unmöglich sein.

Petition **Kriterium der Verbundenheit berücksichtigen**

Die ATAD sieht in Art. 7 Abs. 1 a) als Voraussetzung für die Prüfung der 50-Prozent-Schwelle zusätzlich den Nachweis der Verbundenheit vor. Danach ist die Voraussetzung lediglich in den Fällen erfüllt, in denen der unbeschränkt „Steuerpflichtige selbst oder zusammen mit seinen verbundenen Unternehmen“ die Schwelle überschreitet. Bei einer Reform der Hinzurechnungsbesteuerung sollte ebenfalls auf das Kriterium der Verbundenheit abgestellt werden.

2. § 7 Abs. 2 AStG: Zeitpunkt der Inländerbeherrschung

Problemdarstellung: Hinzurechnung von Erträgen vor Beginn der Beteiligung

Für die Annahme der Inländerbeherrschung nach § 7 Abs. 2 AStG genügt die Beteiligungsmehrheit zum „Ende

des Wirtschaftsjahres der Gesellschaft, in dem sie die Einkünfte (...) bezogen hat.“ Diese stichtagsbezogene Betrachtungsweise führt etwa bei unterjährigen Erwerben, die erstmalig zu einer Hinzurechnung führen, dazu, dass die Hinzurechnung für das gesamte Wirtschaftsjahr erfolgt, obwohl eine Mehrheitsbeteiligung nur für einen geringen Zeitraum des Wirtschaftsjahres gegeben ist. Das erwerbende Unternehmen hatte zudem bis zum Zeitpunkt des Erwerbs keinen Einfluss auf die Strukturen der Zwischengesellschaft und sollte daher auch nicht verantwortlich gemacht bzw. durch die Hinzurechnungsbesteuerung belastet werden. Insbesondere bei Akquisitionen am Ende des Wirtschaftsjahres führt dies zu unverhältnismäßigen Ergebnissen und erheblichem administrativen Aufwand.

Petition **Auf das erste volle Jahr der Beteiligung abstellen**

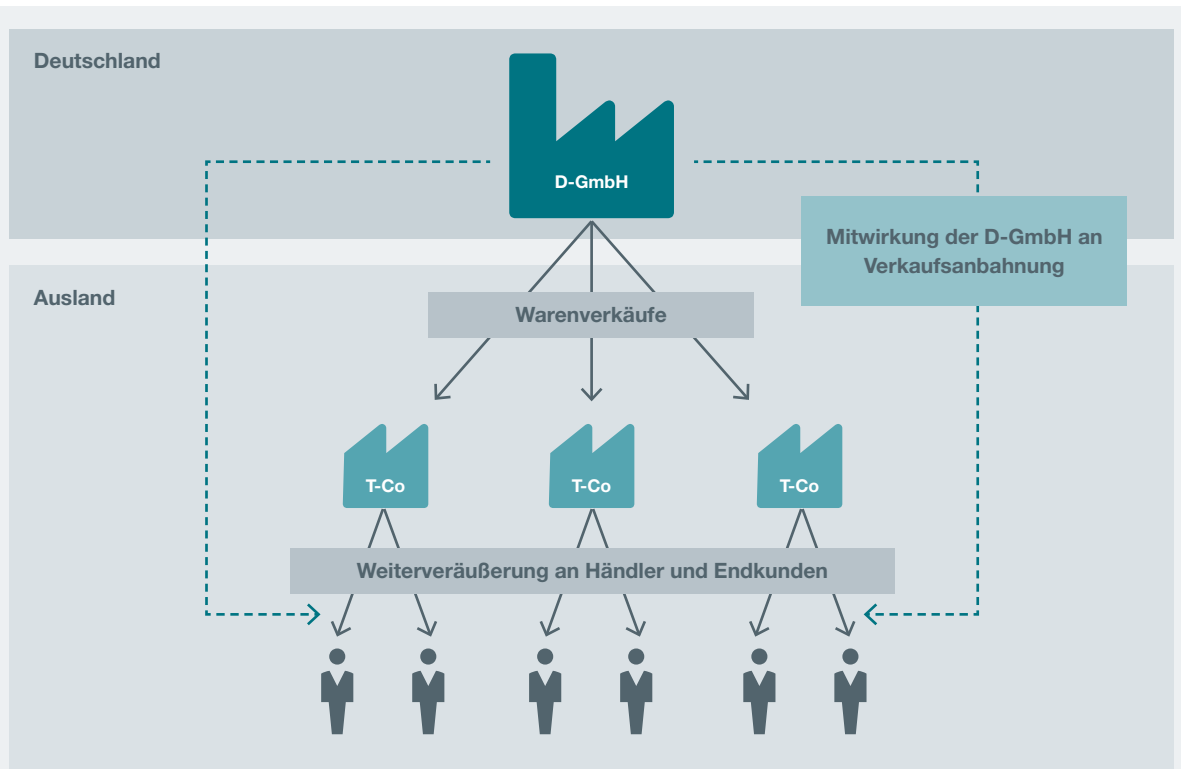
Bei unterjährigen Erwerben sollte für die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung auf das erste volle Jahr, in dem die Beteiligungserfordernisse erfüllt sind, abgestellt werden.

3. § 8 Abs. 1 AStG: Aktivitäts-/Passivitätskatalog

a. Verhältnis von § 1 AStG zu § 8 Abs. 1 AStG

Problemdarstellung: Überschießende Wirkung

§ 8 Abs. 1 AStG behandelt den Handel mit Gütern und Waren (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG), Dienstleistungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG) und die Vermietung und Verpachtung inklusive Lizenzierungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 6 AStG) grundsätzlich als aktive Tätigkeiten. Die Tätigkeiten können jedoch u. a. durch Mitwirkung inländischer nahe stehender Personen zu einer passiven Tätigkeit werden (sog. Mitwirkungstatbestände). Passivität kann also insbesondere allein dadurch entstehen, dass eine ausländische Gesellschaft Lieferungen und/oder Leistungen eines inländischen verbundenen Unternehmens bezieht und mit dieser Hilfe Einkünfte aus Handel, Dienstleistungen, Vermietungen/Lizenzierungen erzielt.



Beispielsfall

Das inländische Mutterunternehmen (D-GmbH) handelt weltweit mit in Deutschland hergestellten Textilien. Sie hat hierzu in zahlreichen Staaten Vertriebstochtergesellschaften (Kapitalgesellschaften) gegründet, die Personal und eine angemessene Geschäftsausstattung unterhalten. Die D-GmbH verkauft die Textilien an die ausländischen Vertriebstöchter, die ihrerseits die Textilien an in dem ausländischen Staat ansässige Einzelhändler sowie an Endkunden (über den Landes-Onlineshop) weiterveräußert. Die D-GmbH soll annahmegemäß bei der Anbahnung der Verkäufe sowohl an die Einzelhändler als auch die Online-Kunden „mitwirken“.

Die Verrechnungspreise zwischen der D-GmbH und den ausländischen Vertriebstochtergesellschaften über die von der D-GmbH erbrachten Leistungen („Mitwirkungsdienstleistung“, Warenlieferungen) sind auf Basis einer anerkannten Verrechnungspreismethode und unter Berücksichtigung der hierzu erforderlichen Funktions- und Risikoanalyse festgelegt und werden von beiden involvierten Staaten als

fremdvergleichsüblich akzeptiert, so dass im Ergebnis bei den ausländischen Vertriebstöchtern ein vergleichsweise geringer, aber dafür konstanter Gewinn anfällt.

Obleich der deutsche Fiskus aus Verrechnungspreissicht die Gewinnabgrenzung für zutreffend hält, kommt es – Niedrigbesteuerung der ausländischen Gewinne (§ 8 Abs. 3 AStG) u. a. vorausgesetzt – über die schädliche Mitwirkung der D-GmbH im Ergebnis dazu, dass der bei den ausländischen Vertriebstöchtern allokierte Gewinn über die Hinzurechnungsbesteuerung zusätzlich in Deutschland besteuert wird. Die fehlende Möglichkeit bspw. der Anrechnung der ausländischen Steuer auf die Gewerbesteuer kann schließlich dazu führen, dass der aus Verrechnungspreissicht zutreffend zur ausländischen Tochtergesellschaft allokierte Gewinn in der Gesamtsteuerbetrachtung höher besteuert wird, als der aus Verrechnungspreissicht (allein) in Deutschland zu besteuernende Gewinnanteil.

Hierin wird die überschießende Wirkung der Passivität aufgrund der Mitwirkungstatbestände deutlich. Über den Fremdvergleichsgrundsatz, vgl. insbes. § 1 AStG, werden die entsprechenden Einkünfte des Mitwirkenden aus der Mitwirkung bereits in Deutschland besteuert. Eine erneute Besteuerung über die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG aufgrund von Passivität ist insoweit nicht geboten. Sachgerecht ist heute daher allein, etwaig überhöht ins Ausland allokierte Gewinne über Verrechnungspreiskorrekturen abzuschöpfen und im Übrigen die im Ausland angemessenen allokierten Gewinne ausschließlich dem ausländischen Steuerzugriff zu überlassen.

Die Mitwirkungstatbestände stammen aus dem Jahr 1972 und hatten ihre ursprüngliche Berechtigung darin, dass die Finanzbehörden weder in Deutschland noch international in der Lage waren, effektive Verrechnungspreiskorrekturen vorzunehmen. Vor diesem Hintergrund machte die Anknüpfung der Hinzurechnungsbesteuerung an eine schädliche Mitwirkung von Steuerinländern im Rahmen der Tatbestände des Außensteuerrechts durchaus Sinn, um auf diesem Weg eine richtige Gewinnabgrenzung mit dem Ausland zu erreichen. Vor dem Hintergrund der heute in internationalen Unternehmen gelebten Aufgabenteilung einerseits und der effektiven Gewinnabgrenzung über Verrechnungspreise (§ 1 AStG) und die diese begleitenden Dokumentationspflichten andererseits, haben die Mitwirkungstatbestände ihre Berechtigung verloren. Vielmehr setzten die Mitwirkungstatbestände den für den deutschen Fiskus nachteiligen Anreiz, vermehrt Funktionen, die zu schädlichen Mitwirkungen führen würden, ins Ausland zu überführen.

Die ATAD rechtfertigt keinen Beibehalt der Mitwirkungstatbestände, da die in Art. 7 Abs. 2 ATAD angesprochenen schädlichen Einkünftekategorien nicht an eine Mitwirkung des beherrschenden Unternehmens anknüpfen. Auch die grundlegende Eingangsvoraussetzung für eine Besteuerung der Gewinne eines beherrschten ausländischen Unternehmens, dass die entsprechenden Gewinne nicht im Staat des Gesellschafters dieser beherrschten ausländischen Gesellschaft besteuert werden, stützt die geschilderte Sichtweise, s. Art. 7 Abs. 1 der ATAD:

„Der Mitgliedstaat eines Steuerpflichtigen behandelt Unternehmen oder Betriebsstätten, deren Gewinne in diesem Mitgliedstaat nicht der Steuer unterliegen oder steuerbefreit sind, als beherrschtes ausländisches Unternehmen, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

a. ...mehr als 50 Prozent der Stimmrechte oder ... Gewinne...; und

b. die von dem Unternehmen tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer ist ..niedriger ...als die Körperschaftsteuer, die im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen erhoben worden wäre...“.

Insoweit, wie Deutschland als „Mitgliedstaat eines Steuerpflichtigen“ i. S. d. Art. 7 Abs. 1 der ATAD, also als Gesellschafterstaat, bereits über den Fremdvergleich/ § 1 AStG besteuert, liegen keine in Deutschland nicht besteuerten Gewinne vor. Somit ist die Eingangsvoraussetzung des Art. 7 Abs. 1 der ATAD nicht erfüllt. Die ATAD erfordert insoweit keine Hinzurechnungsbesteuerung, sondern grenzt durch den Wortlaut des Art. 7 Abs. 1 das Gebot der Anordnung einer Hinzurechnungsbesteuerung durch die Mitgliedstaaten vielmehr ein. Diese Interpretation wird auch durch systematische Erwägungen unterstützt, der Fremdvergleich und die Hinzurechnungsbesteuerung dürfen keine Doppelbesteuerung bewirken.

Aus primärrechtlicher Sicht, d. h. angesichts des aus den Grundfreiheiten resultierenden Diskriminierungsverbots, erscheint eine Reduktion des Anwendungsbereichs der §§ 7 ff. AStG um die bereits nach § 1 AStG besteuerten Umfänge sogar geboten, um keine Schlechterstellung gegenüber vergleichbaren Inlandssachverhalten durch eine doppelte Besteuerung (§ 1 AStG und zusätzlich §§ 7 ff. AStG) zu bewirken.

Petition

Doppelbesteuerung bei Mitwirkungstatbeständen vermeiden

Die Spezialität des § 1 AStG gegenüber den §§ 7 ff. AStG sollte zwecks Herstellung von Rechtssicherheit, Rechtsklarheit und Verhinderung von Mehrfachbesteuerung kodifiziert werden. Dabei geht es auch um Rechtssicherheit in europarechtlicher Hinsicht für den Fiskus, d. h. die Vereinbarkeit des AStG mit den Grundfreiheiten.

Denkbar ist dies z. B. durch Streichung der Mitwirkungstatbestände im Aktivitäts-/Passivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG, oder aber durch Ergänzung des § 8 Abs. 1 AStG durch eine klarstellende Regelung, dass eine schädliche Mitwirkung ausgeschlossen

ist, soweit über Fremdvergleichsregelungen die Einkünfte aus der Mitwirkung bereits in Deutschland besteuert werden. Praktikabler wäre allerdings die Lösung, die nicht mehr zeitgemäßen Mitwirkungstatbestände schlicht zu beseitigen.

b. § 8 Abs. 1 Nr. 6 a. AStG: Einkünfte aus der Überlassung der Nutzung von Rechten

Problemdarstellung: Passive Lizenzierung

Über die Mitwirkungstatbestände werden auch ausländische Sachverhalte von der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst, bei denen ein Bezugspunkt zu Deutschland grundsätzlich nicht vorliegt. Bspw. können nach § 8 Abs. 1 Nr. 6 a) AStG die Hinzurechnungsregelungen greifen, wenn Patente und Marken (Intellectual Property) im Ausland zugekauft werden, die in der Folgezeit mithilfe in- und ausländischer Konzernunternehmen weiterentwickelt werden. Kritisch ist, dass hierbei eine wirtschaftlich sinnvolle Tätigkeit erfasst wird, die weder per se rechtsmissbräuchlich ist, noch dazu dient, Steuersubstrat ins Ausland zu verlagern, da das IP gar nicht in Deutschland entwickelt wurde.

Nach derzeitiger Rechtslage werden gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 6 a) AStG Einkünfte aus der Überlassung der Nutzung von Rechten usw. als aktiv qualifiziert, sofern Ergebnisse eigener Forschungs- und Entwicklungsarbeit ausgewertet werden und kein schädlicher Mitwirkungstatbestand erfüllt ist.

Wie bereits zu § 8 Abs. 1 AStG vorab dargestellt, sind die Mitwirkungstatbestände nicht mehr zeitgemäß und betreffen nicht nur rein künstliche Gestaltungen, sondern auch eine wirtschaftlich sinnvolle Mitwirkung (der inländischen Muttergesellschaft). Dies führt in der Praxis tendenziell dazu, dass die Funktionen der ausländischen Gesellschaft gestärkt werden, was nicht i. S. d. deutschen Gesetzgebers sein dürfte.

Der Vorschlag gemäß ATAD (Art. 7 Abs. 2 a) ii)), Lizenzgebühren oder sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum ohne Rückausnahme als passiv zu qualifizieren, wäre jedoch noch schärfer als die bisherigen Regelungen des deutschen AStG und würde eine gesamte Industrie als passiv bestrafen. In der Softwareindustrie stellen Lizenzgebühren gewissermaßen den Einkaufspreis für die verkauften Güter dar. Dies gilt nicht nur für die

Softwarebranche, sondern z. B. auch für die Pharmabranche und viele andere. Es handelt sich hier also nicht um Abschöpfung oder Verschiebung von Gewinnen.

Lizenzgebühren oder sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum als passiv zu qualifizieren, steht auch dem Ziel der EU entgegen, Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten zu fördern. Einkünfte im Zusammenhang mit Intellectual Property per se als schädlich zu qualifizieren ist nicht zeitgemäß und schädigt die digitale Wirtschaft bzw. schafft Wettbewerbsnachteile für deutsche Unternehmen, anstatt auf rein künstliche Gestaltungen abzielen. Damit werden Zukunftsmodelle von der Hinzurechnungsbesteuerung getroffen, die nicht getroffen werden sollten; dies darf nicht Ziel einer zeitgemäßen Hinzurechnungsbesteuerung sein. Dies umso mehr als die Industrie 4.0 nicht nur IT-Unternehmen bzw. Unternehmen der Softwarebranche betrifft, sondern auch die Geschäftstätigkeit von Unternehmen, die durch den digitalen Strukturwandel die Produktion vermehrt mit modernster Informations- und Kommunikationstechnik steuern, also nahezu alle Unternehmen.

Petition Softwareentwicklungs- und Lizenzierungsaktivitäten als aktiv qualifizieren

Wie zu § 8 Abs. 1 vorab dargestellt, sollten die Mitwirkungs- und Bedientatbestände gestrichen werden, da sie nicht mehr zeitgemäß sind. Stattdessen sollte der Gesetzgeber Missbrauchsfälle mithilfe der allgemeinen Missbrauchsnormen verhindern bzw. auf die korrekte Abrechnung (Verrechnungspreise) von Dienstleistungen achten.

Softwareentwicklungs- und Lizenzierungsaktivitäten sollten als aktiv qualifiziert werden, z. B. durch Aufnahme moderner Industrien in § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG, um auch Dienstleistungen in global agierenden Unternehmen adäquat zu behandeln.

Alternativ käme unter § 8 Abs. 1 Nr. 6 a) AStG die Einführung einer Rückausnahme bei Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und eingerichteten Geschäftsbetrieb wie in § 8 Abs. 1 Nr. 5 b) AStG infrage.

Der Vorschlag, Lizenzgebühren ohne Rückausnahmetatbestände per se als passiv zu qualifizieren (Art. 7 Abs. 2 a) ii) ATAD), ist strikt abzulehnen. Damit würden nicht nur Missbrauchsfälle bzw. Fälle aggressiver

Steuerplanung erfasst, sondern auch wirtschaftlich sinnvolle Tätigkeiten.

Sollten dennoch Lizenzgebühren entsprechend dem ATAD-Vorschlag insgesamt als passiv qualifiziert werden, muss die nach Art. 7 Abs. 2 S. 2 ATAD im Verhältnis zu EU-/EWR-Staaten zwingend geltende Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung über den sog. Aktivitätstest auf Drittstaatenfälle ausgeweitet werden. Aufgrund der Schutzwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten sollte die in Art. 7 Abs. 2 S. 3 ATAD enthaltene Option ohnehin wohl eher eine Pflicht sein, auch in Drittstaaten ansässige Unternehmen nicht der Hinzurechnungsbesteuerung zu unterwerfen, wenn eine wirtschaftliche Tätigkeit im Ausland unterhalten wird.²

zur Besteuerung von Beteiligungserträgen zum vollen deutschen Steuersatz (ca. 30 Prozent).

Petition

Aktivitätskonzept für Dividenden auf Anteilsveräußerungsgewinne und Umwandlungsgewinne ausweiten

Eine Reform des AStG sollte die Qualifikation als aktive Einkünfte, die in § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG für Dividenden festgeschrieben ist, auf Anteilsveräußerungsgewinne etc. i. S. d. § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG sowie auf Umwandlungsgewinne i. S. d. § 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG ausweiten, d. h. Einkünfte aus Beteiligungen (aus Kapitalgesellschaften) in allen Erscheinungsformen kategorisch als aktiv einstufen. Dafür sprechen mehrere Aspekte:

c. § 8 Abs. 1 Nr. 8-10 AStG: Gewinne aus Anteilsveräußerungen und Umwandlungen

Problemdarstellung: Unterschiedliche Behandlung von Einkünften aus Beteiligungen

Nach geltendem Recht gelten Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften ausnahmslos als aktiv, § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG. Anteilsveräußerungsgewinne sowie Einkünfte aus Liquidationen und Kapitalherabsetzungen sind nach geltendem Recht dagegen grundsätzlich nur insoweit aktive Einkünfte, als über diese kein Gewinn aus der indirekten Veräußerung von Wirtschaftsgütern erzielt wird, die der Erzielung sogenannter Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter i. S. d. § 7 Abs. 6a) AStG dienen, § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG. Dieselbe Mechanik wie für Anteilsveräußerungsgewinne etc. gilt für Einkünfte aus Umwandlungen. Das deutsche UmwStG ist im Anwendungsbereich des § 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG unanwendbar und nach § 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG sind Umwandlungsgewinne im Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung nur insoweit aktive Einkünfte, als sie nicht indirekt Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern beinhalten, die der Erzielung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter dienen. Soweit das auf die Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter abstellende Kriterium zur Passivität führt, kommt es also im Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung

– Der Doppelbesteuerungsaspekt, der hier sogar ein Dreifachbesteuerungsaspekt sein kann: Soweit Anteilsveräußerungsgewinne, Liquidationsgewinne, Kapitalherabsetzungsgewinne sowie Umwandlungsgewinne indirekt Gewinne aus der Veräußerung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter umfassen, unterliegen einerseits die laufenden Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter regelmäßig bereits der Hinzurechnungsbesteuerung, andererseits unterliegen etwaige weitere Gewinne aus der (späteren) tatsächlichen Veräußerung dieser Wirtschaftsgüter regelmäßig der Hinzurechnungsbesteuerung. Um diese überschießenden Rechtsfolgen zu beseitigen sollte in § 8 Abs. 1 Nr. 9 und 10 AStG dieselbe grundsätzliche Aktivität vom Gesetzgeber angeordnet werden, die in § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG bereits angeordnet ist.

– Der steuersystematische Vergleich mit der Inlandssituation: Vergleichbare inländische Beteiligungserträge würden auch unabhängig davon, ob es sich um Dividenden, Anteilsveräußerungsgewinne oder Umwandlungsgewinne handelt, grundsätzlich in den Anwendungsbereich des § 8b Abs. 1, 2 KStG fallen. Nach § 10 Abs. 3 S. 3 AStG ist § 8b KStG zwar im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung grundsätzlich unanwendbar, so dass es auf die Aktivität ankommt. Da es sich aber in allen Fällen um Beteiligungserträge handelt, ist im Sinne einer Gleichbehandlung mit Inlandsfällen die gesetzgeberische Einstufung auch im Rahmen der § 8 Abs. 1 Nr. 9, 10 AStG als aktiv geboten.

² Vgl. auch die entsprechende Vorlagefrage des BFH an den EuGH mit Beschluss vom 12. Oktober 2016, I R 80/14.

- **Europarechtliche Aspekte** (ATAD sowie Grundfreiheiten) gebieten keineswegs das aktuelle Regelungskonzept des § 8 Abs. 1 Nr. 9 und 10 AStG, sondern allenfalls die gesetzgeberische Ausweitung des generellen Aktivitätskonzepts des § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG auf § 8 Abs. 1 Nr. 9 und 10 AStG. Nach Art. 7 Abs. 1 b) der ATAD sind Mitgliedstaaten nicht verpflichtet, eine Hinzurechnungssteuer gesetzgeberisch anzuordnen, soweit die Belastung des Auslandssachverhalts nicht geringer ist als bei einem vergleichbaren Inlands-sachverhalt. Daran kann auch eine Einordnung der Dividenden in den Passivitätskatalog (Art. 7 Abs. 2) der ATAD nichts ändern. Konsequenterweise besteht auch keine Notwendigkeit einer Hinzurechnungsbesteuerung, wenn vergleichbare Einkünfte im Inlandsfall (nach § 8b KStG) freigestellt werden. Darüber hinaus stellt sich vielmehr die Frage, ob die Einstufung als aktiv (und damit im Ergebnis dieselbe Freistellung wie im Inlandsfall durch § 8b KStG) nicht sogar primärrechtlich anhand der Grundfreiheiten europarechtlich geboten ist, damit Auslandsinvestitionen gegenüber Inlandsinvestitionen nicht in verbotener Weise diskriminiert werden.
- **Der administrative Aspekt:** Selbst wenn wie in vielen Fällen theoretisch die Voraussetzungen für Aktivität i. S. d. des § 8 Abs. 1 Nr. 9 oder Nr. 10 AStG nachgewiesen werden können, stellt dies unter praktischen Gesichtspunkten wegen des Auslandsbezugs, z. B. bei Fremdwährung oder einer anderen handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung im Ausland einen erheblichen Aufwand für die Steuerpflichtigen dar. Die Nachprüfungsmöglichkeit für den deutschen Fiskus bindet auch unnötig Ressourcen. Vielfach muss allein wegen einer ausländischen Umstrukturierung überhaupt eine Feststellungserklärung i. S. d. § 18 AStG abgegeben werden (vgl. hierzu auch Ausführungen weiter unten); durch eine Umstellung des § 8 Abs. 1 Nr. 9 und 10 AStG auf ein Aktivitätskonzept entfielen dieser wenig wertschöpfende Verwaltungsaufwand.

4. § 8 Abs. 3 AStG: Niedrigsteuersatz

Problemdarstellung: Fehlende Anpassung an nationale und internationale Entwicklungen

Nach geltendem Außensteuerrecht liegt eine Niedrigbesteuerung bei einer Belastung von Einkünften mit ausländischen Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent (§ 8 Abs. 3 AStG) vor. Die Niedrigbesteuerungsgrenze ist durch das StSenkG vom 23. Oktober 2000 von „weniger als 30 Prozent“ auf „weniger als 25 Prozent“ abgesenkt worden. Dies stand im Zusammenhang mit der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes zum VZ 2001 auf ebenfalls 25 Prozent.

Körperschaftsteuersatz und Niedrigbesteuerungsgrenze waren damals also aufeinander abgestimmt. In diesem steuersystematischen Umfeld ermöglichte § 12 AStG prinzipiell die volle Anrechnung ausländischer Ertragsteuern auf die inländische Körperschaftsteuer (vorbehaltlich der allgemeinen Regelungen zum Anrechnungshöchstbetrag).

Durch das UntStRefG vom 14. August 2007 wurde der Körperschaftsteuersatz ab VZ 2008 auf 15 Prozent herabgesetzt. Eine erforderliche Anpassung des Niedrigbesteuerungssatzes ist damals nicht erfolgt. Dadurch ist das AStG auf der Rechtsfolgenseite in eine Unwucht „hineingewachsen“.

Dies ist deshalb steuerrechtlich heikel, weil die Finanzverwaltung und ihr folgend auch die Gesetzgebung – nach zwischenzeitlicher Entschärfung der Problematik durch das BFH-Urteil vom 11. März 2015, I R 10/14 – auf eine (Wieder-)Einbeziehung der Hinzurechnungsbesteuerung in die GewSt gedrängt haben. Die GewSt ist ihrer Konzeption nach eine lokale Steuer, die die wirtschaftlichen Aktivitäten inländischer Betriebsstätten (Gewerbebetriebe) belastet und sieht daher keine Anrechnung von ausländischen Steuern vor. Dies hat wiederum zur Folge, dass es bei einer ausländischen Ertragsteuerbelastung zwischen 15,01 und 24,99 Prozent auf (auch) in Deutschland anzusetzende Hinzurechnungsbeträge zwangsläufig zu (erheblichen) Anrechnungsüberhängen kommt, da die ausländische Steuer nur auf die (niedrige) Körperschaftsteuer von 15 Prozent anrechenbar ist (und die Anrechnung zusätzlich durch die allgemeinen Regelungen zum Anrechnungshöchstbetrag limitiert wird).

Vergleichendes Beispiel von Auslands- und Inlandssachverhalt

	Auslandssachverhalt		Inlandssachverhalt
	T-Co in Staat B - KSt-Satz i. H. v. 24 Prozent	M-Co in Deutschland	M-Co in Deutschland
Einkünfte aus passivem Erwerb	100		100
KSt Staat B	24		
Hinzurechnung § 10 Abs. 2 AStG		100	
KSt Deutschland		15	15
GewSt Deutschland		15	15
Anrechnung KSt B auf KSt D		15	
Verbleibender Anrechnungsüberhang		9	
Gesamtsteuerbelastung	KSt B + KSt D ./. Anrechnung KSt D + GewSt D: $24 + 15$./. $15 + 15 = 39$		KSt D + GewSt D: $15 + 15 = 30$

Der Beispielsfall macht deutlich, dass die geltende Hinzurechnungsbesteuerung systembedingt Anrechnungsüberhänge generiert und damit im Ergebnis zu einer Strafbesteuerung führt. Im wirtschaftlichen Ergebnis kommt es nicht zu einer Gleichbehandlung von Hinzurechnungseinkünften mit der gedachten unmittelbaren Einkünfteerzielung durch die inländische Kapitalgesellschaft, sondern zu einer Überbesteuerung, d. h. einer Diskriminierung des Auslandsengagements auf der Rechtsfolgende.

Die Hinzurechnungsbesteuerung begegnet daher systematischen und europarechtlichen Bedenken, soweit sie oberhalb einer Belastung von 15 Prozent ansetzt. Zudem bedeutet die fehlende Anpassung auch an internationale Entwicklungen einen Wettbewerbsnachteil: Der durchschnittliche Körperschaftsteuersatz der OECD-Staaten beträgt inzwischen 24,6 Prozent (2016) und liegt damit unterhalb des Niedrigsteuersatzes nach dem AStG.

Petitum

Niedrigsteuersatz auf 15 Prozent absenken

Eine Reform des AStG sollte die Unwucht auf der Rechtsfolgende beseitigen. Eine Übermaßsteuer darf nicht Rechtsfolge der Hinzurechnungsbesteuerung sein. Systematisch aufgrund des Inlandsbezugs der Gewerbesteuer geboten wäre die Ausnahme des Hinzurechnungsbetrags von der Gewerbesteuerpflicht in Deutschland, die jedoch trotz vielfach geäußelter Kritik mit dem BEPS-Umsetzungsgesetz zum 1. Januar 2017 gerade erst gesetzlich verankert wurde. Dies vorangestellt muss das Ziel der Reform der Hinzurechnungsbesteuerung damit eine Harmonisierung bei der Effektivbesteuerung sein. Einkünfte, die der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, dürfen lediglich auf das Niveau der inländischen Effektivbesteuerung hochgeschleust werden; Anrechnungsüberhänge sind zu vermeiden. Daher sollte die Niedrigbesteuerungsgrenze auf 15 Prozent abgesenkt werden.

Vergleich der Niedrigbesteuerungskonzeptionen

AStG	- Niedrigbesteuerung: Belastung durch Ertragsteuern weniger als 25 Prozent (§ 8 Abs. 3 AStG) - Nominalsteuersatz im Ausland lediglich Annäherung an Niedrigsteuerproblematik (Belastungsrechnung) - Konzeptionell keine „Niedrigsteuerländer“ in der HZB (black/white lists) - Einzelfallbetrachtung: hinzurechnungssteuerliche Niedrigbesteuerung in klassischen Hochsteuerjurisdiktionen
ATAD	- Niedrigbesteuerung: weniger als die Hälfte der Körperschaftsteuer, die auf Gewinne im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen erhoben worden wäre (vgl. Art. 7 Abs. 1 b) ATAD) - Weißer, grauer oder schwarzer Drittstaatslisten; weiße Mitgliedstaatslisten
BEPS	- Lediglich Empfehlung zur Niedrigsteuerschwelle „Signifikant“ unter der Steuerbelastung des regelnden Landes - Diskussion von black/white lists sowie Bagatellgrenzen
Reformüberlegungen	„Weniger als die Hälfte“ (ATAD) würde 7,5 Prozent bedeuten - Niedrigsteuerschwelle von 25 Prozent problematisch - Vorschlag: 15 Prozent als Referenzsteuersatz der Niedrigsteuerschwelle

Ein Niedrigsteuersatz, der nicht höher als der deutsche Körperschaftsteuersatz ist, würde gleichzeitig die Frage der Anrechenbarkeit auf die Gewerbesteuer obsolet machen, da insoweit eine volle Anrechenbarkeit auf die Körperschaftsteuer gegeben wäre.

Soweit die Niedrigbesteuerungsgrenze in § 8 Abs. 3 AStG nicht auf 15 Prozent abgesenkt würde, geht ohnehin vom EU-Recht ein Anpassungsdruck auf das AStG in Richtung Anrechnung auf die Gewerbesteuer aus. Art. 8 Abs. 7 ATAD fordert die volle Anrechnung der ausländischen Ertragsteuer auf die inländische Steuer, womit sämtliche Ertragsteuern angesprochen sind. Der deutsche Gesetzgeber ist also auch europarechtlich zur Harmonisierung auf der Rechtsfolgenseite verpflichtet. Versäumnisse in diesem Bereich, wozu die systembedingte Entstehung von Anrechnungsüberhängen zählen würde, können nicht mit den Eigenarten des nationalen Rechts gerechtfertigt werden – etwa mit der überkommenen Ausgestaltung der Gewerbesteuer als lokale Objektsteuer, die die kommunale Wirtschaftskraft erfassen soll.

5. § 10 Abs. 3 S. 4 AStG: Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags

Problemstellung: Anwendung technischer Steuerfreistellungen (u. a. § 8b KStG, UmwStG) wird im Bereich der HZB ausgeschlossen

Überbesteuerungen ergeben sich bei der Hinzurechnungsbesteuerung nicht nur wegen unzureichender Steueranrechnung, sondern auch durch die Ermittlung der hinzuzurechnenden Einkünfte. Das Problem besteht darin, dass die Anwendung technischer Steuerbefreiungen wie § 8b KStG oder dem UmwStG im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung durch § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG ausgeschlossen wird. Während bei direkter Beteiligung von Inländern Veräußerungsgewinne zu 95 Prozent steuerfrei sind und Umwandlungen zum Buchwert durchgeführt werden können, wird in der Situation der Hinzurechnungsbesteuerung fiktiv Besteuerungssubstrat „generiert“. Dies begegnet systematischen und europarechtlichen Bedenken. Ein Besteuerungszugriff ist hier schon deshalb nicht geboten, weil die laufenden Einkünfte aus passivem Erwerb ohnehin hinzugerechnet werden und bei Umwandlungen die Besteuerung nur aufgeschoben wird. Die zusätzliche Erfassung fiktiver Gewinne führt zu einer Doppel-, ggf. sogar Mehrfachbesteuerung. Art. 7 Abs. 1 b) der ATAD verlangt eine Hinzurechnungsbesteuerung nur bei solchen Auslands-

sachverhalten, in denen die tatsächliche ausländische Steuer geringer ist als die fiktive Inlandssteuer. Soweit vergleichbare Einkünfte im Inlandsfall steuerfrei wären (z. B. nach § 8b KStG) oder aufgrund der Ausübung eines Bewertungswahlrechts gar nicht anfallen würden, hat die Hinzurechnung schon primärrechtlich anhand der Grundfreiheiten europarechtlich zu unterbleiben, damit Auslandsinvestitionen gegenüber Inlandsinvestitionen nicht in verbotener Weise diskriminiert werden.

Petition

Technische Steuerbefreiungen bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags berücksichtigen

Durch eine Reform des AStG muss sichergestellt werden, dass technische Steuerbefreiungen wie § 8b KStG oder das UmwStG auch bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags anwendbar sind. Die Reform kann dabei am Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG und/oder im Rahmen einer Reform des § 10 Abs. 3 AStG erfolgen.

6. §§ 10 Abs. 3, 21 Abs. 3 AStG: Ansatz der Wirtschaftsgüter bei erstmaliger Hinzurechnung

Problemstellung: Erstmalige Bewertung der Wirtschaftsgüter führt zu faktischer Rückwirkung der Hinzurechnungsbesteuerung

Infolge der Absenkung von Steuersätzen im Ausland oder infolge von Akquisitionen durch Inländer können lange existierende, ausländische Gesellschaften erstmalig in die Hinzurechnungsbesteuerung „hineinrutschen“. Durch § 21 Abs. 3 AStG wird angeordnet, dass die Wirtschaftsgüter, die in Anwendung des § 10 Abs. 3 AStG erstmals zu bewerten sind, mit den Werten zu bewerten sind, die sich ergeben würden, wenn seit Übernahme der Wirtschaftsgüter durch die ausländische Gesellschaft die Vorschriften des deutschen Steuerrechts anzuwenden wären. Damit ist für die Bewertung nicht der Beginn der Hinzurechnungsbesteuerung, maßgebend sondern die frühere „Übernahme“ des Wirtschaftsguts durch die ausländische Gesellschaft, auch wenn diese z. B. früher hoch besteuert wurde oder die Beteiligungsvoraussetzungen durch Inländer nicht vorlagen. Im Ergebnis werden damit auch bereits vor dem „Hineinrutschen“ geschaffene stille Reserven – an denen Deutschland niemals ein Besteuerungsrecht zugestanden hat – der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen. Diese fak-

tische Rückwirkung der Hinzurechnungsbesteuerung erscheint nach den Maßstäben des § 6 EStG nicht sachlich gerechtfertigt (vgl. Wassermeyer, Kommentar zum Außensteuerrecht, § 21 AStG Rdnr. 14) und geht deutlich über das ursprüngliche Ziel der Hinzurechnungsbesteuerung hinaus.

Petition

Ansatz der Wirtschaftsgüter in der eröffnen- den Hinzurechnungsbilanz zum Verkehrswert (Teilwert)

Durch die Ergänzung von § 21 Abs. 3 AStG um einen entsprechenden Verweis auf § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG kann die faktische Rückwirkung der Hinzurechnungsbesteuerung vermieden werden.

7. § 18 Abs. 3 AStG: Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

Problemdarstellung: Administrative Belastung durch Abgabe der Erklärung gem. § 18 Abs. 3 S. 1 HS 1 AStG

Gem. § 18 Abs. 3 S. 1 HS 1 AStG muss jeder der an der ausländischen Gesellschaft beteiligten unbeschränkt Steuerpflichtigen und erweitert beschränkt Steuerpflichtigen eine Erklärung zur gesonderten Feststellung abgeben. Die Abgabe dieser Erklärungen ist grundsätzlich sehr aufwändig, insbesondere weil für die Beurteilung einer Niedrigbesteuerung die ausländischen Einkünfte nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln sind. Zwar kann sich ein Ausweg aus der Erklärungs- pflicht durch die Ausnahme für EU-/EWR-Gesellschaften nach § 8 Abs. 2 AStG ergeben. Dazu muss jedoch der Nachweis erbracht werden, dass die ausländische Gesellschaft eine „tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit“

in ihrem Ansässigkeitsstaat ausübt. Was hierunter zu verstehen ist, definiert jedoch weder das Gesetz noch gibt es dazu hilfreiche Verwaltungsanweisungen. Hinzu- kommt, dass auch die Erbringung dieses Nachweises mit erheblichem administrativem Aufwand verbunden ist.

Bei Staaten, die etwa auf einer „schwarzen Liste“ geführt werden, sind die administrativen Lasten der Erklärung gem. § 18 Abs. 3 S. 1 HS 1 AStG zu rechtfertigen, um eine Verlagerung passiver Einkünfte und einen Verlust von Steuersubstrat für den deutschen Fiskus zu verhindern. Durch die seit mehreren Jahren anhaltende Ten- denz – nicht nur, aber auch in der EU – zur Absenkung der Unternehmenssteuersätze fallen jedoch immer mehr Staaten gerade auch innerhalb der EU unter die Defi- nition einer niedrigen Besteuerung im Sinne des AStG. Dadurch steigt der mit der Erklärungspflicht verbundene administrative Aufwand für die Unternehmen automa- tisch immer weiter an. Vollends unpraktikabel wird die Pflicht zur Abgabe von Erklärungen gem. § 18 Abs. 3 S. 1 HS 1 AStG, wenn es sich um Minderheitsbeteili- gungen handelt. Denn in diesen Fällen fehlt es bereits an einem Auskunftsrecht des die Minderheitsbeteiligung haltenden Steuerpflichtigen.

Petition

Unnötigen administrativen Aufwand vermeiden

Wie bereits oben gefordert, sollte der Niedrigsteuer- satz auf 15 Prozent gesenkt werden und die Beteili- gungsgrenze für das Eingreifen der Hinzurechnungs- besteuerung auf beherrschende Beteiligungen erhöht werden. Hierdurch würde die administrative Belas- tung durch die Pflicht zur Abgabe der Erklärung zur gesonderten Feststellung deutlich gemildert.



Impressum

Herausgeber

Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. (BDI)
Breite Straße 29
10178 Berlin
T: +49 30 2028-0
www.bdi.eu

Redaktion

Dr. Karoline Kampermann, Stellvertretende Abteilungsleiterin
Abteilung Steuern und Finanzpolitik

Konzeption & Umsetzung

Sarah Pöhlmann, Referentin
Abteilung Marketing, Online und Veranstaltungen

Layout

Tilman Schmolke
www.europrint-medien.de

Druck

Das Druckteam Berlin
www.druckteam-berlin.de

Verlag

Industrie-Förderung GmbH, Berlin

Bildnachweis

Cover: © 106074328 / Ewais / Fotolia.com
Seite 4: © 79856590 / tilialucida / Fotolia.com
Seite 10-11: © 996527 / pixabay
Seite 21: © 96718198 / Christian Müller / Fotolia.com

Stand

April 2017
BDI-Publikations-Nr. 0064

